Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
I[re] chambre

N° 35122 du rôle
Inscrit le 26 août 2014

Audience publique du 25 novembre 2015

Recours formé par
Monsieur ...et consort, … (Belgique)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35122 du rôle, déposée en date du 26 août 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Christian Rollmann, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ...et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à B-…, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision portant les numéros C 18141, C 18142 et C 18143 rendue en date du 26 mai 2014 par le directeur de l'administration des Contributions directes, ayant déclaré non fondée leur réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2008 et 2009 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 12 décembre 2014 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 12 janvier 2015 au greffe du tribunal administratif par Maître Christian Rollmann au nom de Monsieur ...et de Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Christian Rollmann et Monsieur le délégué du gouvernement Eric Pralong en leurs plaidoiries respectives.

Monsieur ...et Madame ..., dénommés ci-après « les époux ... », déposèrent leurs déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2008, 2009 et 2010 en date du 14 janvier 2010, du 1[er] février 2011 et du 21 mars 2012 respectivement.

Par trois courriers du 31 août 2012, le bureau d'imposition Luxembourg X de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », informa les époux ..., en ce qui concerne les trois déclarations pour l'impôt précités, conformément aux prescriptions du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », que « *les dispositions de l'article 157ter L.I.R. ou de l'article 24 de la convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions* » ne seraient pas appliquées pour leur imposition, de sorte que ni « *des dépenses spéciales, ni des charges extraordinaires* » ne seraient pris en compte, au motif que « *l'article 17 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 L.I.R. dispose que, lorsque le décompte n'a lieu que sur demande, celle-ci est à déposer au plus tard le 31*

décembre de l'année qui suit celle pour laquelle le décompte est à effectuer », et qu'« *en vertu du § 153 AO, les droits à restitution s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit* ».

En date du 5 septembre 2012, le bureau d'imposition émit à l'égard des époux ... les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2008, 2009 et 2010, ci-après désignés par « les bulletins », en indiquant dans le bulletin concernant l'année 2008 que l'imposition diffère de la déclaration en ce que « *la déclaration étant rentrée au-delà de la date limite, il ne peut pas être tenu compte de déductions ni au titre de dépenses spéciales, ni au titre de charges extraordinaires* ».

Par courrier du 6 septembre 2012, envoyé par télécopie, les époux ... firent parvenir au bureau d'imposition leurs observations relatives aux trois courriers du 31 août 2012, précités, en soulignant plus particulièrement qu'ils n'auraient pas agi de mauvaise foi et que la non-application de l'article 157ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », aux impositions visées constituerait une sanction disproportionnée dans leur chef au regard de la faute commise, c'est-à-dire le fait d'avoir déposé leurs déclarations fiscales pour les années 2008, 2009 et 2010 peu de temps après l'expiration du délai légal.

Par trois courriers du 26 novembre 2012, les époux ... s'adressèrent au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », en les termes suivants :

« (…) *Réclamation pour supplément pour dépôt tardif sur le revenu* [2008, 2009, 2010].

Le 5 septembre dernier, nous avons reçu simultanément 3 courriers de vos services, datés du 31/08/2012 (voir annexe 1), par lesquels l'Administration des Contributions Directes nous informe que les dépenses spéciales et les charges extraordinaires de nos déclarations sur les revenus 2008, 2009 et 2010 ne seront pas prises en compte pour cause de dépôt tardif.

Déclaration sur les revenus 2008 introduite le 14 janvier 2010, soit 14 jours après la limite du 31/12/2009 ;
Déclaration sur les revenus 2009 introduite le 01 février 2011, soit 31 jours après la limite du 31/12/2010 ;
Déclaration sur les revenus 2010 introduite le 21 mars 2012, soit 82 jours après la limite du 31/12/2011.

Nous avons immédiatement transmis par fax, le 6 septembre dernier, un courrier au bureau d'imposition (voir annexe 2) et essayé, en vain, de joindre le bureau d'imposition par téléphone.

Ce courrier est resté sans aucune réaction à ce jour !!

Le 10 septembre dernier, nous avons reçu les bulletins d'impôts pour les revenus 2008, 2009 et 2010 (daté du 5/09/2012) qui ne tiennent effectivement pas compte des dépenses spéciales et charges extraordinaires.

Nous nous permettons donc d'introduire un recours hiérarchique formel pour cause de supplément pour dépôt tardif pour notre bulletin sur le revenu [2008, 2009, 2010].

Je vous joins, en annexe, une argumentation et une copie des pièces utiles à la compréhension du dossier. »

Par une décision du 3 janvier 2013, répertoriée sous les numéros C 18141, C 18142 et C 18143 du rôle, le directeur déclara sans objet le recours des époux ... aux motifs suivants :

« *Décision sur recours hiérarchique formel*

Le directeur des contributions,

Vu les requêtes introduites le 28 novembre 2012 par le sieur ...et la dame ..., B-…, ayant élu domicile à Luxembourg, en ce qu'elles tendent à exercer un recours contre la fixation de suppléments d'impôt pour déclaration tardive des revenus des années 2008, 2009 et 2010 ;

Vu le dossier fiscal;

Considérant que les instances étant suffisamment connexes, il y a lieu de les joindre pour y statuer par une seule et même décision ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction du dossier fiscal, que pour les années en cause, le bureau d'imposition n'a décerné aucun supplément d'impôt pour une déclaration tardive de revenus ;

PAR CES MOTIFS

Déclare les recours sans objet. […]

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 3 avril 2013, les époux ... firent introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision directoriale du 3 janvier 2013, précitée.

Par un jugement du 31 mars 2014, inscrit sous le n° 32257 du rôle, le tribunal administratif déclara recevable le recours en annulation et annula la décision directoriale du 3 janvier 2013, au motif que le directeur n’aurait pas pu se méprendre sur l’intention des époux ... d’introduire une réclamation contre les bulletins du 5 septembre 2012, de sorte qu’il n’aurait pas valablement pu qualifier les trois courriers du 26 novembre 2012 de recours hiérarchique formel. Par un *obiter dictum*, le tribunal constata encore que du fait que les époux ... ont admis avoir soumis leurs déclarations pour l’impôt sur les revenus des années 2008, 2009 et 2010 postérieurement au délai d’un an après l’écoulement des années d’imposition concernées, la demande d’admission à l’imposition par voie d’assiette au sens de l’article 153 (4) LIR y relative a été introduite de manière tardive.

Par une nouvelle décision datée au 26 mai 2014, référencée sous les n° C 18141, C 18142 et C 18143, le directeur rejeta comme non fondées les réclamations des époux .... Cette décision est libellée comme suit :

« (…) *Vu les requêtes introduites le 28 novembre 2012 par les époux, le sieur ...et la dame ..., demeurant à B-…, ayant élu domicile au Luxembourg, pour réclamer contre les décisions de refus d'une imposition par voie d'assiette pour les années 2008, 2009 et 2010, tous émis le 30 août 2012 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu le jugement du tribunal administratif du 31 mars 2014, numéro 32257 du rôle ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf. Conseil d'État du 06.02.1996, n° 8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit, dans les forme et délai de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en compte la déduction des charges extraordinaires ainsi que l'excédent des frais d'obtention et de dépenses spéciales;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que pour l'année litigieuse, les réclamants, résidents de la Belgique et tous les deux salariés auprès d'un employeur situé au Grand-Duché, sont en principe imposables au Luxembourg d'après les dispositions particulières concernant les contribuables non résidents prévues aux articles 156 à 157ter L.I.R.;

Considérant qu'aux termes de l'article 157 alinéa 4 L.I.R. les contribuables non résidents occupés comme salariés au Grand-Duché pendant neuf mois de l'année d'imposition au moins et y exerçant leurs activités d'une façon continue pendant cette période, ainsi que les contribuables non résidents visés à l'alinéa 3 de l'article 157bis L.I.R. et dont au moins l'un des époux touche des revenus d'une occupation salariée exercée au Grand-Duché ou des revenus résultant de pensions ou de rentes visés au numéro 5 de l'article 156 L.I.R, tombent sous l'application de l'article 153 L.I.R. en ce qui concerne les conditions de l'imposition par voie d'assiette des revenus passibles d'une retenue d'impôt ;

Considérant que les réclamants répondent aux conditions de l'article 157 alinéa 4 L.I.R. et qu'il y a ainsi lieu de vérifier s'ils sont imposables par voie d'assiette en vertu des

dispositions de l'article 153 L.I.R. ;

Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1er L.I.R. ensemble l'article 3 numéro 4 du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990, à imposition par voie d'assiette si, en cas de cumul de plusieurs rémunérations passibles de la retenue d'impôt sur les salaires et pensions, le revenu imposable dépasse … euros ;

Considérant qu'après examen du dossier fiscal des réclamants, il s'avère que pour l'année litigieuse le revenu imposable dépasse largement le montant de … euros et qu'ils sont partant obligatoirement imposables par voie d'assiette en vertu du jeu des articles 157 alinéa 4 L.I.R. et 153 L.I.R.;

Considérant qu'aux termes de l'article 157 alinéa 1er L.I.R., les contribuables non résidents ne sont autorisés à défalquer leurs dépenses d'exploitation ou leurs frais d'obtention que pour autant que ces dépenses ou frais sont en rapport économique direct avec des revenus indigènes ; que l'alinéa 2 de l'article 157 dit encore non applicable à l'égard des contribuables non résidents les articles 109, alinéa 1, numéros 1 à 3 L.I.R. (certaines dépenses spéciales), 127 L.I.R. (abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires) et 154ter L.I.R. (crédit d'impôt monoparental); que ces dispositions restrictives sont dues au fait que les contribuables non résidents sont imposables uniquement en raison de leurs revenus indigènes au sens de l'article 156 L.I.R. et que, lorsqu'ils ne dépassent pas un certain seuil de revenus réalisés au Grand-Duché, il est supposé que leur situation personnelle et familiale est suffisamment prise en compte dans leur État de résidence, notamment par le biais de certains abattements, de tranches de revenus exonérés, etc. ;

Considérant que par dérogation aux dispositions des alinéas 1 et 2 de l'article 157 L.I.R. les charges et dépenses y énumérées peuvent être déduites dans le cadre d'une imposition selon les dispositions de l'article 157ter L.I.R. ; qu'en vertu de l'article 157ter alinéa 1er L.I.R., dans sa version applicable à l'année d'imposition 2010, les contribuables non résidents imposables au Grand-Duché du chef d'au moins 90 pour cent du total de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers sont, sur demande imposés au Grand-Duché, en ce qui concerne leurs revenus y imposables, au taux d'impôt qui leur serait applicable s'ils étaient des résidents du Grand-Duché et y étaient imposables en raison de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers ; que dans sa version applicable aux années d'imposition 2008 et 2009, les dispositions de l'article 157ter L.I.R. sont identiques, sauf qu'il est exigé que les contribuables non résidents soient imposables au Grand-Duché du chef d'au moins 90 pour cent du total de leurs revenus professionnels tant indigènes qu'étrangers ; que l'application de l'article 157ter L.I.R. permet, contrairement à l'article 157 L.I.R. qui est à la base applicable à tous les contribuables non résidents, de défalquer les mêmes dépenses que les contribuables résidents ; que le corollaire de l'application de ces dispositions est l'obligation de déclaration de l'ensemble des revenus étrangers réalisés pendant l'année d'imposition concernée ; que l'application de l'article 157ter L.I.R. ou bien de l'article 24 paragraphe 4a de la convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions, prévoyant un mode d'imposition identique, permet, contrairement à l'article 157 L.I.R. qui est à la base applicable à tous les contribuables non résidents, de défalquer les mêmes dépenses que les contribuables résidents (dans la suite de la présente décision, les commentaires et conclusions concernant l'article 157ter L.I.R. visent de manière identique les dispositions de l'article 24 paragraphe 4a de la

convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions) ; que le corollaire de l'application de ces dispositions est l'obligation de déclaration de l'ensemble des revenus étrangers réalisés pendant l'année d'imposition concernée ;

Considérant qu'à l'endroit des contribuables non résidents salariés, le nombre des cas de figure dans lesquels une imposition par voie d'assiette a lieu, est bien plus restreint qu'à l'endroit des contribuables résidents (cf article 157 alinéas 3 et 4 L.I.R.) et que le régime d'imposition prévu aux articles 157 L.I.R. et 157bis L.I.R. (dans la suite ce régime d'imposition est désigné par « régime commun ») diffère nettement de celui prévu à l'article 157ter L.I.R.; que pour être imposables d'après les dispositions de l'article 157ter L.I.R., les contribuables en question doivent, contrairement à ce qui est le cas pour une imposition par voie d'assiette selon le régime commun applicable aux contribuables non-résidents, renseigner sur l'ensemble de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers ; qu'en plus, un grand nombre de revenus étrangers sont pris en compte pour la détermination du taux d'impôt applicable aux revenus indigènes ; qu'en résumé, et selon les termes de la circulaire L.I.R. n° 157ter/1 du 27 juin 2008 du directeur des contributions, le régime d'imposition de l'article 157ter L.I.R. assimile par dérogation aux dispositions correspondantes des articles 157 L.I.R. et 157bis L.I.R., les contribuables non résidents aux contribuables résidents, tant sur le plan de la détermination du revenu imposable que sur celui de la détermination de l'impôt ; qu'il résulte que le régime d'imposition prévu à l'article 157ter L.I.R., uniquement applicable sur demande, diverge nettement du régime commun applicable aux contribuables non résidents, prévu aux articles 157 et 157bis L.I.R., de manière à constituer un régime d'imposition à part dont l'application n'a lieu que sur demande expresse du contribuable;

Considérant que pour les années d'imposition litigieuses, les réclamants ont explicitement demandé l'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R., en cochant la case prévue à cet effet ;

Considérant qu'aux termes de la circulaire L.I.R. n° 157ter/1 du 27 juin 2008 du directeur des contributions « le régime d'imposition de l'article 157ter n'est applicable que sur demande des contribuables non résidents et ne peut par conséquent jouer qu'en leur faveur. En effet, au cas où les dispositions de l'article 157ter s'avéreraient être en défaveur des contribuables non résidents, l'impôt relatif à leurs revenus indigènes est à déterminer conformément aux dispositions des articles 157 et 157bis L.I.R. » ;

Considérant que dans le cas d'un contribuable non résident salarié, obligatoirement imposable par voie d'assiette en vertu de l'article 157 alinéa 4 L.I.R. ensemble l'article 153 L.I.R., disposant d'une seule fiche de retenue d'impôt et dont le salaire a été correctement soumis à la retenue d'impôt sur les salaires, la demande d'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R., compte tenu du fait que ces dispositions ne peuvent jouer qu'en faveur du contribuable et qu'elles permettent de faire valoir un certain nombre de dépenses spéciales (assurances, intérêts débiteurs, cotisations d'épargne-logement, etc.) qui ne sont généralement pas déductibles dans le chef des contribuables non résidents, tend manifestement à obtenir un remboursement de l'intégralité ou d'une partie de la retenue d'impôt sur les salaires ; que dans un pareil cas, la demande de l'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R. constitue une demande en restitution d'impôts au sens du § 153 AO ;

Considérant que dans le cas des contribuables non résidents mariés, rangés dans la classe d'impôt 2 et dont chacun dispose d'une ou de plusieurs fiches de retenue d'impôt du fait

qu'il réalise au Grand-Duché un salaire y imposable, la retenue d'impôt sur la (les) rémunération(s) supplémentaire(s) touchée(s) pendant l'année 2012 est déterminée de manière forfaitaire par la fixation du taux de retenue de 12% prévu à l'article 14 du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions; que dû à la fixation forfaitaire de la retenue sur la (les) rémunération(s) supplémentaire(s), un décompte annuel au sens de l'article 145 L.I.R. ou une imposition par voie d'assiette, dans le cadre desquels les revenus du ménage sont cumulés, peut donner lieu soit à un remboursement d'impôt (au cas où le taux de retenue de 12 % s'avérerait trop élevé), soit à un paiement supplémentaire d'impôt sur le revenu au cas où ce taux s'avérerait insuffisant ;

Considérant donc qu'une application des dispositions de l'article 157ter L.I.R. dans le chef des contribuables disposant d'une ou de plusieurs rémunérations supplémentaires au sens de l'article 3 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, n'entraîne pas nécessairement un remboursement de retenue d'impôt sur salaire ; que toutefois l'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R., permettant de faire valoir un certain nombre de dépenses spéciales (assurances, intérêts débiteurs, etc.) qui ne sont généralement pas déductibles dans le chef des contribuables non résidents, conduit, en principe, à une diminution d'un éventuel solde d'impôt à payer après imposition, ce qui, économiquement, a le même effet qu'un remboursement d'impôt, à savoir la réduction de la dette d'impôt annuelle globale ; que la seule différence est que le contribuable n'ayant pas intégralement payé l'impôt sur le revenu dû, par voie de retenue d'impôt sur ses salaires mensuels ou sous forme d'avances d'impôt, a pu disposer des sommes dues à l'État jusqu'au jour de l'échéance de l'impôt dû, un mois après l'imposition;

Considérant qu'il ressort de tout ce qui précède que la demande d'application des dispositions de l'article 157ter L.I.R., introduite par des contribuables non résidents obligatoirement imposables par voie d'assiette et disposant d'une ou de plusieurs rémunérations supplémentaires au sens de l'article 3 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 9 janvier 1974 relatif à la détermination de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, est à assimiler à une demande de remboursement au sens du § 153 AO;

Considérant qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit ; qu'en l'espèce les réclamants ont introduit leur demande d'imposition selon l'article 157ter L.I.R. pour l'année 2008 en date du 14 janvier 2010, pour l'année 2009 en date du 1er février 2011, et pour l'année 2010 en date du 21 mars 2012, alors qu'ils les auraient dû introduire respectivement jusqu'au 31 décembre 2009 (imposition de l'année 2008), jusqu'au 31 décembre 2010 (imposition de l'année 2009) ou encore jusqu'au 31 décembre 2011 (imposition de l'année 2010) au plus tard ; que, partant, lesdites demandes sont à considérer comme tardives ;

Considérant que les dispositions du § 86 AO sont applicables en cas de dépassement du délai précité, au cas où des circonstances seraient susceptibles de justifier un relevé de forclusion ;

Considérant en plus que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ; (…) ».

Par requête déposée le 26 août 2014 au greffe du tribunal administratif, les époux ... ont fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 26 mai 2014, portant rejet de leurs réclamations introduites le 26 novembre 2012 contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2008 et 2009.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après dénommée « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'impôt. Le recours principal en réformation est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de leur recours et en fait, les demandeurs expliquent être des contribuables non-résidents et avoir été imposés collectivement pour les exercices fiscaux 2008 et 2009 par des bulletins d'impôt sur le revenu datés du 5 septembre 2012 sans que le bureau d'imposition ne tienne compte de leurs dépenses spéciales en vertu des articles 109 LIR de même que de leurs charges extraordinaires d'après l'article 127 LIR.

Les demandeurs font valoir qu'ils auraient, sur base d'une tolérance administrative de l'époque, introduit leur déclaration fiscale pour les revenus de l'année 2008 le 14 janvier 2010, soit 14 jours après la date limite du 31 décembre 2009, respectivement celle pour les revenus de l'année 2009 le 1er février 2011, soit 31 jours après la date limite du 31 décembre 2010, et ce, sans qu'ils n'aient reçu une astreinte à payer.

Ils expliquent que les bulletins d'impôts respectifs pour les exercices fiscaux 2008 et 2009 du 5 septembre 2012 établiraient leurs impôts par voie d'assiette sans tenir compte de leurs dépenses spéciales en vertu des articles 109 LIR et suivants et de leurs charges extraordinaires au sens de l'article 127 LIR, de sorte qu'ils auraient à payer un surplus de … euros pour l'année 2008 et … euros pour l'année 2009.

En droit, les demandeurs reprochent au directeur d'avoir, sur base de *l'obiter dictum* du jugement précité du 31 mars 2014, fait sien le contenu d'un arrêt de la Cour administrative du 1er février 2011, inscrit sous le n° 27045C du rôle, ayant retenu que si l'article 153 (4) LIR ne prévoirait pas lui-même un délai spécifique pour l'introduction d'une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette y prévue, le délai d'un an après l'écoulement de l'année d'imposition concernée découlerait nécessairement des dispositions de l'article 17 alinéa 2 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 de la loi du 4 décembre 1967, dénommé ci-après « le règlement grand-ducal du 9 mars 1992 », alors que l'article 17 alinéa 1er disposerait explicitement que dans les cas visés dans son article 15 du précité règlement grand-ducal, l'administration procèderait au décompte annuel à condition que l'ayant droit au décompte ne soit pas passible d'une imposition par voie d'assiette.

Au regard de ces textes, et au vu de l'affirmation du directeur qu'ils seraient de toute façon obligatoirement imposables par voie d'assiette en vertu des articles 157, alinéa 4 et 153

LIR, les demandeurs expliquent avoir du mal à comprendre pour quelle raison on leur impose non seulement une interdiction de remboursement, mais également un surplus à payer, étant donné que le décompte serait exclu dans leur situation et que l'assiette suivrait les règles positives des articles 153 (1) in fine, 109 et 126 LIR en ce qui concerne les contribuables résidents.

Dans ce contexte, les demandeurs se prévalent encore de l'article 24, paragraphe 1er, de la Convention modifiée du 17 septembre 1970 entre le Luxembourg et la Belgique en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, telle qu'elle a été approuvée par une loi du 14 août 1971, dénommée ci-après « la Convention », interdisant que les nationaux d'un Etat contractant imposables dans l'autre Etat contractant soient soumis à une imposition plus lourde que celle à laquelle sont assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation, en l'occurrence des contribuables soumis à l'impôt par assiette.

Les demandeurs se posent ainsi la question de savoir pourquoi le remboursement, la compensation et l'imputation d'excédents par la suite de décompte ou d'assiette de l'impôt indûment retenu ne seraient pas réglés.

Ils estiment également le délai d'un an prévu par le paragraphe 153 AO pour les demandes en remboursement, qui ne serait d'ailleurs ni une règle qui établirait un impôt, ni une règle de calcul de l'assiette, serait minime au regard des longs délais de prescription de l'imposition et du recouvrement accordés à l'administration dans le cadre des contributions directes, accises et cotisations sociales.

En tout état de cause, les demandeurs estiment que ledit paragraphe 153 AO empêcherait toute réclamation de la part du contribuable de bonne foi qui se serait rendu compte de son erreur, en déclarant forclose cette réclamation au motif qu'il s'agirait d'une demande en remboursement. Une telle « *liberté administrative du point d'imposition dans le temps* » ne serait pas conforme au prédit article 24, paragraphe 1er, de la Convention.

Ainsi, le bureau aurait entendu leur imposer, par le biais des courriers leurs adressés en date du 31 août 2012, une imposition par décompte, sans prise en compte des dépenses spéciales et des charges extraordinaires, alors que la décision directoriale parlerait d'une imposition par voie d'assiette, impliquant pour les résidents, en application de l'article 153 (1) *in fine*, 109 (1) et 126 (1) LIR, une imposition sur le revenu ajusté dont sont déductibles les dépenses spéciales et qui prend en compte les abattements prévus aux articles 127 à 130 et 153 alinéa 5, traitement qui devrait également être réservé aux non-résidents en application du principe de non-discrimination du prédit article 24 (1) de la Convention.

En tout état de cause, les demandeurs font valoir que la conclusion du directeur selon laquelle une diminution d'un impôt aurait, sur le plan économique, le même effet qu'un remboursement, si elle n'est pas fausse en termes de « *cash-flows* », elle ne pourrait cependant tenir en cas d'imposition par voie d'assiette qui devrait se faire en vertu du jeu des articles 157, alinéa 4 et 153 LIR, sinon le paragraphe 153 AO aurait comme conséquence de rendre ineffectives les règles des paragraphes 228 et 232 AO et toutes les règles des articles 153 (1) *in fine*, 109 (1) et 126 (1) LIR.

Le délégué du gouvernement, dans son mémoire en réponse, souligne en premier lieu qu'il n'est pas contestable, tel qu'il ressortirait également du jugement rendu entre parties en date du 31 mars 2014, que les déclarations d'impôts litigieuses auraient été introduites de manière tardive, tout en soulignant que les demandeurs auraient demandé l'application de l'article 157ter LIR pour les années d'imposition 2008 et 2010, ainsi que l'application de l'article 24 a) de la Convention pour l'année d'imposition 2009, le choix de se faire appliquer l'article 157ter LIR pour cette dernière année résulterait implicitement du fait d'avoir fait valoir des dépenses spéciales et des charges extraordinaires.

Il précise encore qu'aux termes de la circulaire LIR 157ter du 27 juin 2008, le régime d'imposition afférent ne serait applicable que sur demande expresse et uniquement pour les contribuables non-résidents. Compte tenu de ce que ce régime spécial par rapport aux dispositions des articles 157 et 157bis LIR ne saurait jouer qu'en faveur du contribuable, en lui permettant de faire valoir un certain nombre de dépenses spéciales, il tendrait manifestement à obtenir un remboursement de l'intégralité ou d'une partie de la retenue d'impôt, de sorte que le paragraphe 153 AO serait nécessairement d'application.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs soulignent qu'en l'espèce, dès leur option pour l'application de l'article 157ter LIR, ils seraient à exclure de tout traitement fiscal relevant des conditions spéciales contenues aux articles 156 à 157bis LIR et devraient être imposés au Luxembourg, au taux moyen d'impôt qui, compte tenu de leur situation et de leurs charges de famille et du total de leurs revenus généralement quelconques, leur serait applicable s'ils étaient des résidents luxembourgeois.

Ainsi la question se poserait si des résidents luxembourgeois obligatoirement imposables par voie d'assiette auraient subi le même sort dans les mêmes conditions de retard du dépôt de leurs déclarations d'impôt.

En tout état de cause, les demandeurs soulignent que la requalification étatique de la demande d'imposition par voie d'assiette en demande de remboursement proviendrait de l'arrêt précité de la Cour administrative du 1er février 2011, alors même que cette décision aurait été prise à l'égard d'un contribuable imposé par voie de décompte qui aurait fait l'option d'une imposition par voie d'assiette après l'écoulement du délai spécialement visé par le règlement grand-ducal du 9 mars 1992, les demandeurs soulignant ne pas se trouver dans une situation comparable.

Force est d'abord de relever, en accord avec les parties à l'instance, que les demandeurs, en tant que résidents belges, tombent, pour ce qui est de l'imposition de leurs revenus salariés au Luxembourg, sous le champ d'application de l'article 157 LIR, figurant sous le chapitre IX – Dispositions particulières concernant les contribuables non-résidents, et qui renvoie, en application des faits de l'espèce, à une imposition obligatoire par voie d'assiette aux vœux de l'article 153 LIR.

Il échet également de constater que l'option d'une imposition globale au Luxembourg tant des revenus indigènes qu'étrangers prévue par l'article 157ter LIR constitue un régime spécial dérogatoire aux articles 157 et 157bis LIR qui, eux, n'accordent aux contribuables non-résidents que le droit de défalquer leurs dépenses d'exploitation ou leurs frais d'obtention que pour autant que ces dépenses ou frais sont en rapport économique direct avec les revenus indigènes.

En effet, aux termes de l'article 157ter LIR « *(1) Par dérogation aux dispositions correspondantes des articles 157 et 157bis, les contribuables non-résidents imposables au Grand-Duché du chef d'au moins 90 pour cent de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers sont, sur demande, imposés au Grand-Duché, en ce qui concerne leurs revenus y imposables, au taux d'impôt qui leur serait applicable s'ils étaient des résidents au Grand-Duché et y étaient imposables en raison de leurs revenus tant indigènes qu'étrangers.* (…) » et aux termes de l'article 24 paragraphe 4a de la Convention « *Une personne physique, résidente de la Belgique, qui, conformément aux articles 7et 14 à 19, est imposable au Luxembourg du chef de plus de 50 p. c. de ses revenus professionnels, est, sur sa demande, imposée au Luxembourg, en ce qui concerne ses revenus y imposables conformément aux articles 6, 7 et 13 à 19 de la Convention, au taux moyen d'impôt qui, compte tenu de sa situation et de ses charges de famille et du total de ses revenus généralement quelconques, lui serait applicable si elle était un résident du Luxembourg.* »

Force est encore de constater que tant l'article 157ter LIR que l'article 24 a) de la Convention consacrent le principe d'un traitement fiscal égalitaire des contribuables étrangers ayant choisi l'option de faire imposer leur revenu indigène et étranger au Luxembourg par rapport aux contribuables luxembourgeois imposés également de manière globale au Luxembourg.

Les demandeurs ayant, pour les années imposables litigieuses, expressément, respectivement implicitement demandé l'application de ce régime d'imposition dérogatoire par rapport au régime d'imposition de droit commun des contribuables non-résidents, la question se pose si un tel choix est soumis à un délai spécifique, respectivement si, comme le prétend la partie étatique, un tel délai découle nécessairement du délai annuel pour les demandes de remboursement tel qu'il est prévu par l'article 153 AO.

Dans ce contexte, il échet d'abord de relever que ni l'article 157ter LIR, ni l'article 24 paragraphe 4a de la Convention, ne prévoient de délai dans lequel les contribuables non-résidents doivent opter pour une imposition par voie d'assiette telle qu'elle est prévue pour les contribuables résidents.

Comme la Convention ne prévoit elle-même pas de délai à respecter en ce qui concerne l'option pour une imposition globale au Luxembourg, le principe de non-discrimination de cette norme internationale implique qu'aucun délai autre que ceux qui s'imposent aux contribuables luxembourgeois dans la même situation ne saurait être opposé aux demandeurs.

Alors même que l'option pour l'imposition par voie d'assiette prévue par l'article 157ter, permettant de faire valoir, au lieu des seuls frais d'obtention en rapport économique direct avec les revenus indigènes, des dépenses spéciales et charges extraordinaires pouvant diminuer l'assiette d'imposition, ne peut effectivement *a priori* que jouer en faveur des contribuables non-résidents, tel que cela est d'ailleurs rappelé dans la circulaire du directeur LIR n° 157ter/1 du 27 juin 2008, le dépôt d'une déclaration d'impôt dans le cadre d'une imposition par voie d'assiette ne constitue pas nécessairement une demande de remboursement au sens du paragraphe 153 AO.

En effet, le paragraphe 153 AO dispose que « *Wo ausser den Fällen der §§ 151 und 152 Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen zugelassen sind, erlöschen sie, falls nichts anderes bestimmt ist, wenn sie nicht bis zum Schluss des Jahres geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind.* ».

Il s'ensuit que les demandeurs, ayant pour les années d'imposition litigieuses, à chaque fois déposé leurs déclarations d'impôt respectives, reprenant les dépenses spéciales et charges extraordinaires afférentes, plus de 12 mois après la fin des années d'imposition concernées, une demande de remboursement d'une partie de la retenue d'impôt serait *a priori* à considérer comme tardive.

Or, force est de relever que le paragraphe 153 AO précité est une disposition générale, qui précise elle-même qu'une dérogation est possible par des dispositions spéciales.

Etant donné que l'article 154 (7) LIR, disposant que « *Lorsque la créance d'impôt sur le revenu est inférieure à la somme des déductions prévues à l'alinéa premier, l'excédent payé est, dès la notification du bulletin, à imputer sur d'autres créances exigibles du même contribuable ou, à défaut, à rembourser d'office à ce dernier* », consacre au profit du contribuable luxembourgeois soumis à l'imposition par voie d'assiette un droit légal à un remboursement d'office d'un éventuel trop-payé d'impôt, cette disposition doit être qualifiée de dérogation à l'exigence d'une demande de remboursement au sens du § 150 AO (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, RAO-Kommentar, § 150, Anm. 10) et qui rend partant toute demande tendant à ces fins et à soumettre dans le délai prévu par le § 153 AO surabondante[1].

Il s'ensuit qu'en combinaison avec l'article 157ter LIR et l'article 24 paragraphe 1 et 4a de la Convention, les contribuables résidant en Belgique, mais imposables globalement au Luxembourg en vertu de l'article 157ter LIR, devant être traités comme s'ils étaient des résidents luxembourgeois, doivent également pouvoir profiter du droit légal au remboursement d'office en vertu de l'article 154 (7) LIR.

Les demandeurs étant de toute façon d'office soumis à une imposition par voie d'assiette, la jurisprudence, ayant retenu, en application de l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, le caractère définitif des retenues fiscales pour les contribuables soumis à une imposition par voie de décompte à défaut d'avoir opté pour une imposition par voie d'assiette avant le 31 décembre de l'année qui suit l'année d'imposition, n'est pas applicable au cas d'espèce.

Il s'ensuit que la décision directoriale déférée, en ayant refusé de prendre en compte les dépenses spéciales et charges extraordinaires produites par les demandeurs pour les années d'imposition 2008 et 2009, contrevient à l'article 24 paragraphe 4a de la Convention, ainsi qu'à l'article 157ter LIR, de sorte que le recours est d'ores et déjà fondé sans qu'il n'y ait lieu de statuer sur les autres moyens invoqués.

Par conséquent, dans le cadre du recours en réformation, la décision directoriale déférée doit subir l'annulation partielle pour permettre à l'administration des Contributions directes de procéder à la détermination de l'assiette et de l'impôt en application de l'article 157ter LIR, pour les années 2008 et 2009 auxquelles le recours est limité.

[1] Cour adm. 3 septembre 2014, n°33525C du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié, et, dans le cadre du recours en réformation, annule partiellement la décision directoriale déférée portant les n° C18141, C 18142 et C 18143 en ce qui concerne les années d'imposition 2008 et 2009, et renvoie l'affaire en prosécution de cause devant le directeur de l'administration des Contributions directes ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation introduit à titre subsidiaire ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Olivier Poos, juge,
Michèle Stoffel, juge,

et lu à l'audience publique du 25 novembre 2015 par le premier vice-président, en présence du greffier Marc Warken.

s. Marc Warken s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 25/11/2015
Le Greffier du Tribunal administratif